

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2017-01-31

Närvarande: F.d. justitieråden Gustaf Sandström och Lena Moore samt justitierådet Ingemar Persson.

Lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall

Enligt en lagrådsremiss den 20 december 2016 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
2. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
3. lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980),
4. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
5. lag om ändring i lagen (2017:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av ämnesråden Annica Axén Linderl och Peter Österberg samt rättssakkunnige Robert Sand och departementssekreteraren Simone Johannisson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen

18 kap. 2 §

Den föreslagna bestämmelsen – som innehåller en särskild reglering om vem som får underteckna – bör lämpligen placeras direkt efter huvudregeln om undertecknande i 1 a §.

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

I lagrådsremissen har skapats ett komplicerat regelverk för att åstadkomma – och begränsa räckvidden av – den förmånliga skattebehandlingen av de aktuella personaloptionerna. Varken de tillämpningsproblem som kan väntas eller de principiella invändningar som har riktats mot förslaget är av sådant slag att det finns skäl för Lagrådet att avstyrka att förslaget läggs till grund för lagstiftning.

I den föreslagna lagtexten används genomgående uttrycket ”optionsavtalet ingås” för att beskriva den tidpunkt då personaloptionen förvärvas. Begreppet personaloption (10 kap. 11 § andra stycket) har inte knutits till att ett optionsavtal ingås. Bestämmelserna bör för sin tillämpning heller inte förutsätta att ett regelrätt avtal ingås. Lagrådet föreslår att uttrycket ”optionsavtalet ingås” genomgående ersätts av ”personaloptionen förvärvas”. Det föranleder ändringar i 11 a kap. 4–7, 10–14 och 16–18 §§ samt i punkt 2 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna.

En särskild fråga är hur man vid beräkningen av kapitalvinst ska bestämma anskaffningsutgiften för den förvärvade andelen när utnyttjandet av personaloptionen inte har förmånsbeskattats.

I betänkandet (SOU 2016:23 s. 266) berörs ett rättsfall som avsåg en person som deltagit i ett personaloptionsprogram under den tid då han var bosatt utomlands och begränsat skattskyldig (RÅ 2005 not. 129). Han förmånsbeskattades inte i Sverige men fick ändå räkna marknadsvärdet som anskaffningsutgift för aktier som förvärvades med stöd av optionerna. Utredningen ansåg att det av rättsfallet inte borde dras slutsatsen att marknadsvärdet ska gälla som anskaffningsutgift när frånvaron av förmånsbeskattning betingades av de nya personaloptionsreglerna.

Frågan hur anskaffningsutgiften ska bestämmas har därefter inte berörts särskilt vid remissbehandlingen och så har inte heller skett i lagrådsremissen.

Lagrådet vill för sin del inte utesluta att RÅ 2005 not.129 och annan praxis där en anskaffningsutgift ansetts föreligga trots att det inte erlagts något konkret vederlag kan leda till en annan slutsats än den som dragits av utredningen (jfr bl.a. vad som i rättsfallet återgetts av vad Skatteverket anfört i sitt överklagande och rättsfall om s.k. sidoverdrag i form av arbetsinsatser). Enligt Lagrådets mening finns anledning att i den fortsatta beredningen göra en vidare prövning av problematiken med sikte på en reglering som klarlägger vad som ska gälla.

Rubriken till 11 a kap.

Enligt remissen lyder rubriken till kapitlet "Särskilda bestämmelser om personaloptioner i vissa fall". Att avsluta med "i vissa fall" ger ett ålderdomligt intryck. Betecknande är att uttryckssättet helt saknar motsvarighet i kapitelrubrikerna i 1999 års inkomstskattelag. Till detta

kommer att 1 § innehåller en precisering av vad kapitlet innehåller där det anges att bestämmelserna gäller ”i vissa fall”. Lagrådet föreslår att rubriken ska lyda ”Särskilda bestämmelser om personaloptioner”.

2, 3 och 5 §§

I 2 § definieras vad som i kapitlet avses med företag. För utländska bolag gäller särskilda rekvisit. Bolaget ska motsvara ett svenskt aktiebolag, ha fast driftställe i Sverige och höra hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

I 3 § knyts begreppet koncern i kapitlet till årsredovisningslagens koncernbegrepp.

Enligt 5 § andra stycket gäller vissa bestämmelser ”sammantaget för alla företag i koncernen”, andra ”för varje företag i koncernen” och i ett fall ”för något av företagen i koncernen”.

Lästa tillsammans ger 2 och 5 §§ intrycket att endast sådana utländska bolag som uppfyller rekvisiten i 2 § kan, vid tillämpning av bestämmelserna i kapitlet, ingå i en koncern. Mot det står den generellt hållna koncerndefinitionen i 3 §.

Den aktuella frågeställningen har betydelse vid tillämpning av beloppstaket (5 § och remissens 12 §) och en rad andra bestämmelser i kapitlet. Lagrådet anser att koncernproblematiken bör övervägas i den fortsatta beredningen.

4 §

Lagrådet föreslår att bestämmelsen förenklas enligt följande.

Med *intjänandetid* avses i detta kapitel en tid av tre år från förvärvet av personaloptionen.

5 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad som krävs för att förmånsbeskattning inte ska ske. Regleringen gäller också koncernförhållanden.

Lagrådet anser att det bör göras klart att ordet "företaget" (dvs. bestämd form) här och i 6–17 §§ syftar på det företag från vilket optionen förvärvas. Första stycket 2 bör förenklas och placeras före 1. Andra styckets inledning bör formuleras om. En hänvisning till de särskilda bestämmelserna om fusion och fission bör också göras. Lagrådet föreslår att paragrafen ges följande lydelse.

Förmån av personaloption som förvärvas från ett företag ska inte tas upp om

1. optionsinnehavaren utnyttjar optionen för förvärv av andel i företaget tidigast tre år och senast tio år från förvärvet och
2. villkoren i 6–17 §§ är uppfyllda.

Vad som sägs i 6–17 §§ om företaget gäller det företag från vilket personaloptionen förvärvas. Om företaget ingår i en koncern ska

- 6, 8, 9, 12 och 13 §§, 15 § första stycket andra meningen och 16 § gälla sammantaget för alla företag i koncernen,
- 7, 10, 11 och 17 §§ gälla för varje företag i koncernen, och
- 15 § första stycket första meningen gälla för något av företagen i koncernen.

I 18 och 19 §§ finns bestämmelser om när förmån av personaloption inte ska tas upp vid fusion och fission.

Rubriken närmast före 6 §

Orden "som ingår optionsavtalet" bör utgå (se Lagrådets inledande kommentarer). Eftersom det med den av Lagrådet föreslagna formuleringen av 5 § blir tydligt att ordet "företaget" i 6–17 §§ avser det företag från vilket personaloptionen förvärvas kan rubriken lyda "Företaget".

6 §

Om personaloptionen utnyttjas för förvärv av andel utan att samtliga villkor i 6–17 §§ är uppfyllda beskattas optionsinnehavaren – på samma sätt som gäller för personaloptioner i allmänhet – i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då utnyttjandet sker (10 kap. 11 § andra stycket).

Enligt det här aktuella inledande villkoret ska omfattningen av företagets verksamhet vara på visst sätt begränsad. För "det beskattningsår som närmast föregår det år då optionsavtalet ingås" ska ett tak gälla för medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget och för företagets nettoomsättning eller balansomslutning.

I princip rör det sig alltså om uppgifter som finns i årsredovisningen för räkenskapsåret. Redan detta talar för att ordet "beskattningsår" bör ersättas med "räkenskapsår". Till detta kommer att det inte är lämpligt att knyta ett villkor till företagets (koncernföretagens) beskattningsår när villkoret skall prövas vid det beskattningsår som gäller för optionsinnehavaren.

Det ovan citerade uttrycket bör därför ersättas med "det räkenskapsår som närmast föregår det år då personaloptionen förvärvas".

8 och 9 §§

Enligt 8 § ställs krav på att företaget under intjänandetiden huvudsakligen ska bedriva rörelse, dvs. annorlunda uttryckt inte till mer än ca 25 procent annan verksamhet (t.ex. kapitalförvaltning).

Enligt 9 § 1–6 särbehandlas vidare vissa former av rörelse. Även här ställs ett huvudsaklighetskrav; företaget ska huvudsakligen bedriva annan "verksamhet" än som anges i punkterna 1–6. Värt att notera är att det här inte görs något undantag för kapitalförvaltning m.m.

Problemet är närmast att det förekommer ett huvudsaklighetskrav i såväl 8 § som 9 § och att kraven delvis går i varandra.

Syftet med lagregleringen har uppenbarligen varit att det som ska särbehandlas är dels kapitalförvaltning m.m., dels de sex former av rörelse som beskrivs i 9 §. Fullföljs tankegången bör 8 § slopas och ordet "verksamhet" i ingressen till remissens 9 § (ny 8 §) ersättas med "rörelse". Lagrådet föreslår att så sker.

Ett exempel kan illustrera hur remissens förslag förhåller sig till Lagrådets förslag. Anta att ett företag ägnar sig åt försäljning av trädgårdsredskap (68 %), handel med fastigheter (11 %) och kapitalförvaltning (21 %).

Med remissens förslag uppfylls villkoret i 8 § att företaget huvudsakligen ska bedriva rörelse (68+11=79 %). Även villkoret i 9 § uppfylls eftersom företaget huvudsakligen (till 68+21=89 %) bedriver annan verksamhet än sådan som avses i punkterna 1–6.

Enligt Lagrådets förslag klassificeras endast 68 % (mindre än 75 %) som rörelse som "godtas". Därmed är huvudsaklighetskravet inte uppfyllt.

Remissens 10 §

Lagrådet föreslår att paragrafen formuleras på följande sätt.

Företaget får när personaloptionen förvärvas inte ha bedrivit verksamhet i mer än tio år efter utgången av det år då verksamheten påbörjades. Samma krav gäller i fråga om verksamhet som företaget övertagit om denna verksamhet avsåg 25 procent eller mer av företagets sammantagna verksamhet.

Remissens 12 och 13 §§

I paragraferna anges maximalt tillåtna värden för företagets utestående personaloptioner som är kopplade till en rätt att förvärva andelar i företaget (12 §) och för optionsinnehavarens egna personaloptioner av detta slag (13 §).

Den naturliga ordningen är enligt Lagrådets mening att paragraferna byter plats. Efter vissa justeringar kan de formuleras enligt följande.

12 § När personaloptionen förvärvas får värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som optionsinnehavaren förvärvat från företaget inte överstiga tre miljoner kronor.

13 § När personaloptionen förvärvas får det sammanlagda värdet på personaloptioner som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som optionsinnehavaren och andra förvärvat från företaget inte överstiga 75 miljoner kronor.

Remissens 17 §

Lagrådet föreslår följande formulering.

Under den del av året som föregår förvärvet av personaloptionen får inte optionsinnehavaren tillsammans med närstående direkt eller indirekt kontrollera andelar i företaget som motsvarar mer än fem procent av kapital- eller röstandelarna i företaget. Detsamma gäller för de två föregående åren.

Förslaget till lag om ändring i lagen om ändring i skatteförfarandelagen

I förslaget upprepas i tre paragrafer samma ändringar som föreslås ändrade enligt förslaget till lagen om ändring i skatteförfarandelagen (lagförslag 4). Förslaget är föranlett av att i dessa paragrafer föreslås ändringar i lydelsen enligt prop. 2016/17:58 som beslutades den 14 december 2016 med ikraftträdande den 1 januari 2019 respektive den 1 juli 2018, dvs. efter ikraftträdandet av de i remissen föreslagna ändringarna i lagen om ändring i skatteförfarandelagen. Vid föredragningen har upplysts att någon författningskommentar inte brukar ges till förslag till lag om ändring i lag om ändring. Enligt Lagrådets mening är ett lagförslag av detta slag – som endast ett fåtal invigda förstår – förtjänt av en förklaring eller kommentar i kommande proposition.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.